

学校编码: 10384

分类号\_\_\_\_\_密级\_\_\_\_\_

学号: 200311054

UDC \_\_\_\_\_

厦门大学

硕士学位论文

审计招标问题思考

Thoughts on Audit Tendering

王 浩

指导教师姓名: 黄世忠教授

专业名称: 会计学

论文提交日期: 2006年4月

论文答辩日期: 2006年6月

学位授予日期: 2006年 月

答辩委员会主席: \_\_\_\_\_

评阅人: \_\_\_\_\_

2006年4月

# 厦门大学学位论文原创性声明

兹提交的学位论文，是本人在导师指导下独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

# 厦门大学学位论文著作权使用声明

本人完全了解厦门大学有关保留、使用学位论文的规定。厦门大学有权保留并向国家主管部门或其指定机构送交论文的纸质版和电子版，有权将学位论文用于非赢利目的的少量复制并允许论文进入学校图书馆被查阅，有权将学位论文的内容编入有关数据库进行检索，有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

本学位论文属于

1、保密（ ），在 年解密后适用本授权书。

2、不保密（ ）

（请在以上相应括号内打“√”）

作者签名：

日期： 年 月 日

导师签名：

日期： 年 月 日

厦门大学博士论文摘要库

## 内容摘要

随着经济和社会的发展，企业对审计需求的增长，注册会计师队伍的扩大，招标作为联结审计服务供需双方的新方式之一，开始为企业广泛采用，会计师事务所也日益重视通过投标方式获取审计委托。

中国注册会计师协会针对审计招标已经提出了两次征求意见稿，财政部也于今年一月下发了《委托会计师事务所审计招标规范》。是否对审计招标进行规范？怎样进行谨慎严密的、易操作的、有建设性的规范？诸如此类的问题，已经成为会计职业界的热点问题之一。

在回顾审计招标规范历史变迁和剖析审计招标特点的基础上，本文使用案例研究方法，对中国采购与招标网一年内的招标公示进行统计分析，以图窥豹一斑，了解我国当前审计招标现状。

分析发现我国当前使用招标方式委托会计师事务所提供审计服务的主体为政府管理部门与国有企业，政策导向与我国独特的审计需求构成决定审计招标的使用必将更加广泛。但是，我国当前的审计招标还存在诸多问题：（1）真正的审计服务需求不足，招标者重视审计价格，轻视审计质量；（2）投标者会计师事务所经济独立性不足，难以支撑执业独立性，授信能力脆弱，环境压力影响了其服务质量；（3）招标过程中行政干预过重，容易使招标流于形式，成为新的“设租”方式；（4）招标规范主体不统一，政府部门各自为政；招标实施不规范，缺乏统一的招标文件格式和招标程序、评标标准。

最终，结合我国国情，本文从规范制定主体、规范制定程序、规范内容等多个方面对审计招标规范框架的建立提出了以下主要建议：（1）以政府法律管制为主，建立专门的审计招投标管理机构；（2）规范制定程序应当公开透明，接受社会监督；（3）培育高质量的审计服务需求；（4）促使注册会计师提供高水平审计服务；（5）使用两阶段投标法和综合评标法作评标标准。

本文的主要贡献在于：（1）运用案例分析方法，揭示了我国当前审计招标现状。（2）从我国国情出发，尝试建立了我国审计招标规范框架。

**关键词：**审计招标；审计招标规范；框架

厦门大学博硕士论文摘要库

## Abstract

With the economic and social development, the audit demand and the number of CPA are increasing. Audit tendering, a new way to connect the transaction's both sides, has been used by more and more business enterprises. In response to it, the CPA firms put their focus on it too.

The CICPA has put forward two exposure drafts, which intended to provide guidance to the CPA firms' tendering. Correspondingly, this January the Ministry of Finance-PRC issued principles on how to use audit tendering to entrust the CPA firms. Whether and how to make logic, operational and constructive regulations on it? It has been one of the hottest topics in accounting professional field.

This dissertation reviews the evolution of the process of audit tendering and the related regulations in main developed countries first. Intending to highlight audit tendering in China, using the case research method, the dissertation makes an analysis to 110 audit tender notices, which appeared in the only domestic legal authoritative website from Mar, 2005 to Mar, 2006.

The statistics reveals that it is the government departments and state-owned enterprises that use audit tendering most now. The political support and the special audit demand in China will make audit tendering more popular in the future. It also discusses the major problems disclosed in the application of audit tendering in China, i.e., (1) Most business firms have no incentive to use high-quality audit service, so price is more important choosing index to them than audit quality; (2) Under the competition pressure, with the market and legal failures, the CPA firms can not keep independence to afford high-quality audit service; (3) Abnormal government power over audit tendering process makes audit tendering tend to become a new political rent; (4) The lack of powerful regulation maker and uniform tendering regulations make current audit tendering fall into chaos.

Furthermore, considering the situation in China now, the dissertation concludes to develop a preliminary framework for regulating audit tendering in China. Suggestions on regulation maker, regulation making procedures, regulation contents are put forwarded, i.e., (1) Strengthen governmental legislative regulations and set up special

ministry to manage audit tendering; (2) Regulation making procedure should be public and open; (3) Develop true audit demand; (4) Promote CPA to supply high-level audit service; (5) Use two-steps tendering method and multiple-factors appraisal method.

The innovations of the dissertation are listed below. First, it analyzes cases to discuss the major problems disclosed in the application of audit tendering in China. Second, it tries to develop a preliminary framework for regulating audit tendering in China.

**Key Words:** Audit tendering; Audit tendering regulations; Framework



## 目 录

导 言 .....	1
第一章 招标投标理论基础综述 .....	7
第一节 基本概念 .....	7
第二节 招标方式及过程 .....	8
第二章 审计招标规定的历史变迁 .....	12
第一节 审计招标规定变迁过程 .....	12
第二节 审计招标规定变迁原因 .....	14
第三节 审计招标规定变迁结果 .....	18
小 结 .....	21
第三章 审计招标的特点分析 .....	22
第一节 招标投标的优越性 .....	22
第二节 服务招标的先天不足 .....	24
第三节 审计招标的先天不足 .....	25
小 结 .....	30
第四章 我国审计招标现状分析 .....	31
第一节 对 110 份审计采购公示的分析 .....	31
第二节 我国审计招标实施中的特殊问题 .....	39
第三节 从审计市场需求分析审计招标在我国的推广 .....	42
小 结 .....	46
第五章 审计招标规范框架探讨 .....	47
小 结 .....	60
参考文献 .....	61
后 记 .....	65

厦门大学博硕士论文摘要库

## Contents

<b>Introduction.....</b>	<b>1</b>
<b>1 Introduction to Basic Theory of Bidding and Tendering.....</b>	<b>7</b>
1.1 Concepts Definition.....	7
1.2 Tendering Methods and Processes.....	8
<b>2. The Evolution of the Process of Audit Tendering Regulations.....</b>	<b>12</b>
2.1 Introduction to the Evolution .....	12
2.2 Drives to the Evolution .....	14
2.3 Results to the Evolution.....	18
Summary.....	21
<b>3. An Analysis of Characteristics of Audit Tendering.....</b>	<b>22</b>
3.1 Advantages of Tendering .....	22
3.2 Innate Defects in Service Tendering .....	24
3.3 Innate Defects in Audit Tendering.....	25
Summary.....	30
<b>4. Investigation on Audit tendering in China .....</b>	<b>31</b>
4.1 An Descriptive Analysis on 110 Audit Buying Notices.....	31
4.2 Major Problems in Audit Tendering Application in China.....	39
4.3 Political support and Special Audit Demands .....	42
Summary.....	46
<b>5. A Preliminary Framework for Audit Tendering .....</b>	<b>47</b>
Summary.....	60
<b>References .....</b>	<b>61</b>
<b>Acknowledgement.....</b>	<b>65</b>

厦门大学博硕士论文摘要库

## 导 言

### 一、 研究背景

自 2001 年 9 月江苏南通财政局、市国资办为南通市国有资产经营公司会计报表审计采取招标方式确定会计师事务所以来<sup>1</sup>，随着经济和社会的发展，企业对审计需求的增长，注册会计师队伍的扩大，招标作为联结审计服务供需双方的新方式之一，开始为企业广泛采用，会计师事务所也日益重视通过投标方式获取审计委托。

2001年，厦门天健华天会计师事务所通过审计招标获得中国海洋石油总公司的年度报表审计业务；2003年7月，交通银行香港分行通过邀请招标更换了注册会计师，德勤华永会计师事务所取代普华永道会计师事务所为交银香港提供为期数年的审计和财务咨询服务；2003年9月，普华永道会计师事务所也通过投标方式取得中国银行的上市审计业务；2003年11月浙江省嵊州市国家建设项目组织审计招标会公开招标该市104国道禹溪至艇湖段改建工程等10个总投资达4亿元的审计项目。

审计招标作为探索国有资产有效监督管理形式中的重要一环，已经成为我国政府部门采购审计服务的主要手段之一。为了规范会计师事务所以投标方式承接审计业务，维护会计服务市场秩序，树立良好职业形象，保护招标人利益、社会公众利益和投标会计师事务所的合法权益，中国注册会计师协会继 2003 年 6 月印发《会计师事务所以投标方式承接审计业务指导意见》征求意见稿之后，于 2005 年 11 月 4 日对各地注册会计师协会下发了第二次《会计师事务所以投标方式承接审计业务指导意见》征求意见稿。同时，为了规范招标委托会计师事务所从事审计业务的活动，促进注册会计师行业的公平竞争，保护招标单位和投标事务所的合法权益，财政部也于 2006 年 1 月 26 日下发了《委托会计师事务所审计招标规范》。

应对审计招标进行规范？怎样进行谨慎严密的、易操作的、有建设性的规范？本文拟对这些基本问题进行探讨。本文首先考察审计招标及其规范的历史

---

<sup>1</sup> 这是可查资料中我国最早的审计招标，有业内人士认为，实际使用审计招标的时间应更早。

变迁，然后分析了审计招标特点，并针对我国当前审计招标现状及存在的问题，结合我国国情，从规范制定主体、规范制定程序、招标主体等多个层次对审计招标规范框架的建立提出建议。

## 二、文献综述

国外学者从上世纪 90 年代开始研究审计招标，可分为对自愿审计招标（Voluntary Competitive Tendering, VCT）的研究和对强制审计招标（Compulsory Competitive Tendering, CCT）的研究两个方面。

对自愿审计招标的研究相当有限，主要有：Houghton et al. (2002), Beattie & Fearnley (1998), Moizer (1994), Copley & Doucet (1993), Garsombke & Armitage (1993), Johnson (1993)。这些研究主要采用调查问卷、访谈或统计调查的方式，有的针对公司审计，有的针对市政审计。研究主要集中于：

### 1. 自愿审计招标使用广泛程度

Johnson (1993) 对 173 个澳洲公司调查后发现 36 个公司曾经使用审计招标，32 个公司表示考虑使用审计招标。Ward et al. (1994) 研究了 171 个密歇尔根州的自治市发现有 31% 的注册会计师从竞争性招标中获取业务。

### 2. 自愿审计招标原因

英国的 Beattie & Fearnley (1995) 发现实际更换更换注册会计师时，企图降低审计费用并非是最主要原因，小公司因为审计需求变化或者资本提供者变化而更换注册会计师，大公司则因为与其他公司合并而更换注册会计师。

### 3. 自愿审计招标对审计费用的影响

澳大利亚的 Johnson (1993) 发现审计费用在招标后第一年下降了平均 22.7%，但是第三年费用恢复到招标前水平。在美国，Garsombke & Armitage (1993) 也注意到了竞争性招标对审计费用的影响。他们调查了 507 个美国公司，其中 272 个公司在 1986-1987 年间更换了注册会计师。他们发现 38 个使用了审计招标的公司比其他 68 个未使用审计招标的公司有大幅费用下降。Beattie & Fearnley (1995) 发现在更换注册会计师的当年，审计收费会大幅减少。Rubin (1988) 发现 97 个定期对审计服务进行招标的地方政府所支付的审计费用比 92 个未招标的地方政府要低。Houghton et al. (2002) 研究了 63 个政府企业，发现未引入竞争前的这些企业的审计在整个澳洲支付的审计费用最高。

#### 4. 自愿审计招标对审计市场及注册会计师地位影响

Moizer (1994) 在一份提交给英国贸易工业部的关于督导审计工作的研究报告中认为：招标削弱了注册会计师独立性。

Beattie & Fearnley (1995) 调查了 210 家英国上市公司，发现审计市场具有巨大的不稳定性，审计招标与频繁更换注册会计师关系密切。55% 的注册会计师更换源于招标，且经过招标，只有 18% 的注册会计师能够保住客户。另外，Beattie & Fearnley (1998) 调查发现：审计招标使竞争更加激烈，使注册会计师对客户经济依存度上升，削弱了注册会计师地位。

#### 5. 自愿审计招标主导权

Beattie & Fearnley (1995) 发现审计委员会作用有限，无法主导招标工作，实际权力掌握在财务经理手中。在 1998 年她们通过新的调查佐证了该结论，认为挑选注册会计师的权利仍掌握在管理层手中，管理层是出于自己的利益而非股东利益考虑来聘用注册会计师的。

#### 6. 自愿审计招标非价格竞争的其他标准

Beattie & Fearnley (1995) 研究发现，与通常认为审计收费是决定注册会计师中标的主要原因不同，是客户内部的变动、审计小组的人员配置和审计师的职业胜任能力在更换审计师时起主导作用。Beattie & Fearnley (1998) 发现非价格竞争的三个主要标准为：审计质量，非审计服务的质量，与事务所的工作关系。

对强制审计招标的研究较对自愿审计招标的研究更少，主要关注招标的使用范围及其影响。

##### 1. 强制审计招标的使用范围

Aulich (1997) 发现虽然政府鼓励或者推荐招标的使用，但很多公共领域的招标仍然是自愿招标。也有些地方政府制定了相关的强制性规范。如英国 1988 年出台了地方政府法 (the Local Government Act of 1988)，推荐 CCT 作为地方政府提供公共服务的方式。澳大利亚的 Boon, Crowe, McKinnon & Ross (2005) 发现 1993 年新南威尔士州当地政府颁布法律要求强制审计招标 (每六年一次)。

##### 2. 强制审计招标对审计价格和审计市场的影响

Domberger & Rimmer (1994) 和 Aulich (1997) 发现强制审计招标为审计市场引入了有效竞争，将在第一次招标时带来审计价格大额下降 (使成本降低了平均 20%)，但是第二次招标时则不一定 (这也与整个审计市场的竞争气氛相关)。

Walsh (1991), Walsh & Davies (1993), Bello & Szymanski (1996) 发现在1988年的强制法律规定后, 采用了竞争性招标的部门和企业成本均有下降。澳大利亚的Boon, Crowe, Mckinnon & Ross (2005) 发现实行新南威尔士州强制招标后审计费用有大幅度下降(40%-45%)且招标后的费用在第一次招标期间与第二次招标的第一年间均保持稳定, 即招标产生了新的价格均衡, 且这种均衡可以保持较长时间。另外, 招标增加了审计市场的竞争性。Hackenbrack, Kevan & Jeff (2000) 研究了美国各州禁止价格竞争以及要求非价格竞争的规定。他们选取了675个市政企业审计作为样本, 得出结论: 竞价限制会造成竞争壁垒, 限制了更缺少质量竞争力的(但具价格竞争力)的企业进入, 对审计质量更高的企业有进入市场的经济推动力。因此, 强制招标使用质量竞争力标准而非价格竞争力标准评标将会带来较高的审计质量。

伴随着审计招标在我国的使用, 我国学者从本世纪初开始关注这一问题, 但我国学者在该问题上的研究方法 with 国外研究有着很大差别。国外的研究大多为据调查研究进行取证, 重在分析审计招标在实践中使用的广泛性、使用影响以及招标过程的影响因素, 我国学者则大多为规范性研究, 在是否应推行审计招标以及如何推行审计招标方面关注较多。

在是否应推行审计招标的问题上, 我国理论界争议较大。有观点认为审计招标弊大于利, 不宜推行, 目前我国推行审计招标时机尚未成熟(杨中权, 2004; 孙易, 2005), 周琳、宋乐、郭丽丽(2004)从经济学角度分析了审计招标难以保证高质量的审计; 有观点认为审计招标应该推行, 更应在上市公司年度审计中实行, 并提出了相应的政策建议(饶晓秋, 2002; 卿文芳、杜安利, 2005); 有观点分析了我国目前审计招标方面规范的不足以及我国当前实行招标的可行性, 并就规范我国当前的审计招标行为, 抵制恶性低价竞争提出了改进建议(杨芳, 2000; 周英顶, 2003; 刘桂英, 2003; 周林林, 2004; 潘琰、李弢, 2004; 彭绍进, 2004; 桑笑, 2004; 李郁明, 2004; 周冬君、严凤瑞、沈雪峰, 2005)。蒋尧明、郑佳军(2005)从改革现行审计委托模式的角度出发, 对证券交易所招投标制度的设计提出了建议, 从招标、投标、标书、评标和中标方面设计了证券交易所招投标制度的具体方案。刘蔚静(2004)、杨明增(2004)从会计师事务所的角度分析了以投标方式承接审计业务时应注意的问题。



Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库